

Siemens AG, CF R, Werner-von-Siemens-Str. 1, 80333 München

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Prof. Dr. Andreas Barckow
Zimmerstrasse 30
10969 Berlin

Name	Dr. Jochen Schmitz
Abteilung	CF R
Telefon	+49 (89) 636-36460
E-Mail	jochen.schmitz@siemens.com
Datum	7. August 2017

Stellungnahme der Siemens AG zum E-DRÄS 8 Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

gerne möchten wir Ihnen unsere Einschätzung zum E-DRÄS 8 *Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht* mitteilen.

Die Lageberichterstattung ist ein bewährtes und etabliertes Format für die Bereitstellung von vergangenheits-, stichtags- und zukunftsbezogenen Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens. Dazu können auch nichtfinanzielle Informationen wie bspw. Leistungsindikatoren, wenn sie als Frühindikator für künftige Entwicklungen dienen, erforderlich sein und sind daher bereits heute Bestandteil vieler Lageberichte. Das hohe Niveau der Lageberichterstattung in Deutschland resultiert nicht zuletzt aus prinzipienorientierten gesetzlichen Vorgaben. Aufgrund der Wesentlichkeitsanforderungen sind die neuen Vorgaben des CSR-RLUG nach unserem Verständnis zu großen Teilen bereits durch die bestehenden gesetzlichen Regelungen und Konkretisierungen des DRS 20 abgedeckt. Daher sind wir erstaunt über den Umfang der angedachten zusätzlichen Regelungen. Damit wird der bisherige und bewährte weitgehend prinzipienorientierte Ansatz für die Konzernlageberichterstattung durch eine Vielzahl an detaillierten Vorgaben weiter beschnitten. Dies zeigt sich insbesondere an der umfangreichen Übernahme der Verwaltungsauffassung aus der Gesetzesbegründung in den neuen Standard. Der Umfang und die Struktur der vorgeschlagenen Regelungen fördern die in der Praxis und Literatur vielfach kritisierte Checklisten-Mentalität und haben hohes Potenzial, den breit diskutierten Disclosure Overload weiter zu verstärken.

Wir plädieren dafür, eine Überregulierung zu vermeiden und Änderungen im DRS 20 darauf zu beschränken, wo die neuen gesetzlichen Vorgaben auch zu zwingenden materiellen Änderungen in der Pflichtberichterstattung gegenüber dem Status quo führen.

Vor diesem Hintergrund haben wir uns erlaubt, die angedachten Änderungen des DRS 20 im E-DRÄS 8 wie beigefügt zu kommentieren. Für Rückfragen steht Ihnen Herr Dr. Marcus Mayer (email: mayer.marcus@siemens.com) gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Jochen Schmitz
Corporate Vice President and Controller

Dr. Jürgen Wagner
Head of Financial Disclosure and
Corporate Performance Controlling

Siemens AG
Accounting, Reporting und Controlling
Leitung: Jochen Schmitz

Werner-von-Siemens-Str. 1
80333 München
Deutschland

Tel.: +49 (89) 636 00

Siemens Aktiengesellschaft: Vorsitzender des Aufsichtsrats: Gerhard Cromme; Vorstand: Joe Kaeser, Vorsitzender; Roland Busch, Lisa Davis, Klaus Helmrich, Janina Kugel, Cedrik Neike, Michael Sen, Ralf P. Thomas
Sitz der Gesellschaft: Berlin und München, Deutschland; Registergericht: Berlin Charlottenburg, HRB 12300, München, HRB 6684
WEEE-Reg.-Nr. DE 23691322

Vorbemerkung – Konzept der Wesentlichkeit

Von zentraler Bedeutung für die Relevanz der zukünftig geforderten Angaben ist das Konzept der Wesentlichkeit.

Bisherige Rechtslage

Wie bisher sind auch nach der Verabschiedung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes regulatorische Vorgaben zur Wesentlichkeit zu beachten. Einschlägige Regelungen waren bisher (Hervorhebungen in fetter und kursiver Schrift durch die Verfasser):

- § 289 (1) HGB: *Im Lagebericht sind der **Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.** Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. [...]*
- § 298 (3) HGB: *Bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3) gilt Absatz 1 Satz 3 entsprechend für **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, **soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind.***
- § 315 (1) HGB: *Im Konzernlagebericht sind der **Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.** Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Satz 3 gilt entsprechend für **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, **soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind.***
- DRS 20, Tz. 12: *Der Konzernlagebericht hat **sämtliche Informationen** zu vermitteln, die ein verständiger Adressat benötigt, um die Verwendung der anvertrauten Ressourcen und um den **Geschäftsverlauf im Berichtszeitraum und die Lage des Konzerns** sowie die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken **beurteilen zu können.***

Bereits nach alter Rechtslage besteht damit die Pflicht zu einer umfassenden, nicht auf finanzielle Aspekte begrenzten Darstellung. Begrenzt wird diese Berichtspflicht durch den Grundsatz der Wesentlichkeit.

DRS 20, Tz. 33: *Die Konzentration auf wesentliche Informationen verlangt z. B., dass **Informationen** über das Konzernumfeld **nur in dem Maße** in den Konzernlagebericht aufgenommen werden, **wie dies zum Verständnis des Geschäftsverlaufs, der Lage** und der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns **erforderlich ist.***

Zur Beurteilung, ob eine Angabe wesentlich ist, kann auf das Konzept der Entscheidungsrelevanz des Adressaten abgestellt werden (Vgl. Beck'scher Bil-Kom, 10. Aufl., § 289, Tz. 23 i.V.m. § 284, Tz. 14).

Neue Rechtslage

Durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz wurden folgende Anforderungen hinzugefügt:

- § 289c (3) HGB-E: *Zu den in Absatz 2 genannten Aspekten sind in der nichtfinanziellen Erklärung jeweils diejenigen Angaben zu machen, **die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind,** [...].*
- § 315c (2) HGB-E: *§ 289c Absatz 3 gilt mit der Maßgabe, dass diejenigen Angaben zu machen sind, **die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die in § 289c Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind.***

Durch den Zusatz „sowie“ hat der Gesetzgeber die Angabepflichten eindeutig auf diejenigen Informationen begrenzt, die für das Verständnis

- a) des Geschäftsverlaufs und zugleich
- b) des Geschäftsergebnisses und zugleich
- c) der Lage und zugleich
- d) der Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte

erforderlich sind. Nur wenn alle vier Kriterien kumulativ erfüllt sind, besteht eine Berichtspflicht.

Daher kann es sich bei den geforderten Angaben **nur um eine Teilmenge der bereits berichtspflichtigen Informationen** handeln. Nach unserer Auffassung wäre es für die Anwender sehr hilfreich, wenn das DRSC dies im Standard klarstellen würde.

Zu den Fragen des DRSC nehmen wir wie folgt Stellung:

Frage 1: Definition von Risiko

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung ist über Risiken zu berichten, die mit der Geschäftstätigkeit, den Geschäftsbeziehungen, den Produkten und Dienstleistungen des Konzerns verknüpft sind und sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung) haben werden.

Allgemein, und so auch im DRS 20, wird unter Risiko ein mögliches künftiges Ereignis verstanden, das zu einer negativen Abweichung von einer erwarteten oder angestrebten Entwicklung (ausgedrückt durch eine Prognose oder ein Ziel) führt. In Folge der neuen Berichtserstattungsanforderungen haben Konzerne die Erwartungen anderer Stakeholder als der Kapitalgeber stärker zu berücksichtigen als dies bisher der Fall war (siehe für eine ausführliche Darstellung die Begründung zum Standardentwurf Tz. B76 bis B84). Zur Berücksichtigung dieser geänderten Gewichtung schlägt das DRSC im Standardentwurf vor, den Bezug auf das Unternehmen in der Definition von „Risiko“ zu streichen.

a) *Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Änderung zu?*

b) *Wenn nein, wie unterscheidet sich Ihrer Meinung nach die bisherige Risikoberichterstattung von der Risikoberichterstattung im Rahmen der nicht-finanziellen Erklärung?*

Wie oben bereits ausgeführt, sind aus unserer Sicht weiterhin nur die Risiken des Unternehmens bzw. Konzerns berichtspflichtig, die wesentlich sind. Daher sehen wir keine Notwendigkeit für eine Änderung. Jegliche Änderungen im DRS 20 suggerieren den Anwendern, dass sich die Berichtspflicht gegenüber dem Status quo geändert hat. Da dies nicht der Fall ist, plädieren wir dafür, die bisherige Definition von „Risiko“ unverändert beizubehalten.

Frage 2: Vollständige Integration der Angaben der nichtfinanziellen Konzernklärung in den Konzernlagebericht

Neben der Bereitstellung der im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung geforderten Angaben in einem besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht können diese auch vollständig in den Konzernlagebericht integriert werden. Im Falle der Nutzung der letztgenannten Möglichkeit wird empfohlen, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden. Ziel dieser Empfehlung ist es, die Vergleichbarkeit für die Adressaten des Konzernlageberichts zu verbessern.

Befürworten Sie diese Empfehlung?

Wir stehen Empfehlungen im Standard grundsätzlich kritisch gegenüber, da diese von den beteiligten Parteien leicht als Vorgaben verstanden werden können. Unternehmen, die ihre Berichterstattung um freiwillige Elemente erweitern wollen, bedürfen dafür keiner Empfehlung des Standardsetters. Für Unternehmen, die dies nicht für notwendig halten, resultieren aus einer Empfehlung unnötige Diskussionen, bspw. mit dem Abschlussprüfer.

Zum konkreten Fall ist anzumerken, dass diese Empfehlung eine Überbetonung der nichtfinanziellen Informationen gegenüber den finanziellen darstellt. Uns ist auch unklar, wie dadurch die Vergleichbarkeit zwischen Konzernen erhöht werden soll. Vergleichbarkeit setzt eine einheitliche Ermittlung der Informationen voraus, was im Falle der nichtfinanziellen Angaben schon mangels einheitlicher Definitionen regelmäßig nicht gegeben sein kann. Wenn sich Leser nur für ein bestimmtes Thema interessieren, bietet sich dafür die Suchfunktion im pdf-Dokument an.

Frage 3: Geschäftsmodell

Gemäß § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 1 HGB haben Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, ihr Geschäftsmodell kurz zu beschreiben. In der Praxis hat sich die Beschreibung des Geschäftsmodells im Konzernlagebericht etabliert, wofür konkretisierende Regelungen insbesondere in Tz. 37 enthalten sind. Bei den im E-DRÄS 8 vorgeschlagenen Änderungen der Tz. 37 handelt es sich um Formulierungsänderungen, die keine Änderung der bisherigen Anforderungen intendieren. Sie dienen einer Neustrukturierung und Klarstellung der bisherigen Anforderungen. Die Pflicht zur Darstellung des Geschäftsmodells für Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, wird in Tz. 257 geregelt.

a) Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen an Tz. 37 zu?

b) Erachten Sie die Trennung der Regelungen zur Darstellung des Geschäftsmodells im allgemeinen Teil (Tz. 37) und in die Spezialregelung im Abschnitt der nichtfinanziellen Konzernklärung (Tz. 257) für hilfreich?

Wir können nicht nachvollziehen, warum eine Änderung vorgeschlagen wird, wenn keine Änderung an den bisherigen Anforderungen intendiert ist. Jegliche Änderungen im DRS 20 suggerieren den Anwendern, dass sich die Berichtspflicht gegenüber dem Status quo geändert hat. Da dies weder beabsichtigt noch erforderlich ist, plädieren wir dafür, die bestehende Regelung unverändert beizubehalten. Die vorgeschlagene Änderung in Tz. 37 stellt nach unserer Auffassung eine Erweiterung dar, die viel Potenzial hat, boiler plate-Angaben zu fördern.

Frage 4: Berichtspflichtige Aspekte

§ 289c Abs. 2 HGB nennt fünf Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung) zu denen Informationen bereitgestellt werden müssen. Die fünf genannten Aspekte stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es können auch weitere Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein.

Erachten Sie die Aufnahme eines Hinweises in DRS 20, dass auch weitere als die fünf im Gesetz genannten Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein könnten, für hilfreich?

Wir erachten die Aufnahme eines solchen Hinweises für nicht erforderlich. Die Vorschrift in §289c Abs. 2 HGB, dass sich die nichtfinanzielle Erklärung zumindest auf die genannten Aspekte beziehe, ist aus unserer Sicht eindeutig formuliert und weist klar darauf hin, dass weitere Aspekte in Betracht kommen könnten.

Zudem weisen wir darauf hin, dass die Formulierung in Tz. 259 „muss Angaben zu bestimmten Aspekten beinhalten“ über die gesetzlichen Anforderungen hinausgeht. Nach § 289c Abs. 2 HGB „bezieht sich die nichtfinanzielle Erklärung zumindest auf folgende Aspekte“. Es wird also hier lediglich normiert, welche Aspekte grundsätzlich für eine Berichtspflicht in Betracht kommen. Eine konkrete Angabepflicht ist in diesem Absatz aber nicht enthalten. Diese ist in § 289c Abs. 3 HGB geregelt „Zu den in Absatz 2 genannten Aspekten sind ... jeweils diejenigen Angaben zu machen, ...“ und unterliegt letztlich immer der Prüfung der Wesentlichkeitsanforderung.

Der DRS 20 sollte aus unserer Sicht nicht über die zwingenden gesetzlichen Vorgaben hinausgehen. Es sollte stattdessen klar gestellt werden, dass wenn unwesentliche Konzepte bestehen, diese nicht berichtet werden müssen und eine Fehlanzeige mit Begründung auch nicht in Betracht kommt, da diese inhaltlich unzutreffend wäre.

Frage 5: Berichterstattung auf Sachverhaltsebene

Sofern zu einem Aspekt mehrere Sachverhalte existieren und die Angaben zum einzelnen Sachverhalt für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die berichtspflichtigen Aspekte erforderlich sind, sind gemäß Tz. 262 die konkretisierenden Regelungen in den Tz. 265 bis 289 zu beachten.

Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Regelung zu?

Das Gesetz normiert eine Berichtspflicht auf Ebene der Aspekte. Die vorgeschlagenen Regelungen des DRS 20, die eine Berichtspflicht auf Sachverhaltsebene vorsehen, gehen über das Gesetz hinaus und sind daher abzulehnen.

Die vorgeschlagenen Konkretisierungen des DRS 20 zu den Anforderungen des § 289c Abs. 3 HGB halten wir für nicht hilfreich. Sie gehen teilweise über das Gesetz hinaus. Aus Sicht der Anwender wäre es deutlich hilfreicher, wenn das DRSC darstellt, welche Neuregelungen aus dem CSR-RLUG bereits von den bisherigen Berichtspflichten abgedeckt sind und daher keine neuen Berichtsanforderungen enthalten.

Frage 6: Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung

Das Gesetz und der Standardentwurf knüpfen bestimmte Berichtspflichten an die Bedingung der Verhältnismäßigkeit. Im Standardentwurf wird zudem in den Tz. 271 und 280 erläutert, dass sich die Einschätzung, ob die Berichterstattung verhältnismäßig ist, auch danach richtet, ob die Kosten der Informationsbeschaffung und der Informationsnutzen ausgewogen sind.

Halten Sie diese Ausführungen für hilfreich?

- Wir sind der Auffassung, dass ein angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis von Angabepflichtigen bereits auf Ebene der Normengeber adäquat berücksichtigt werden sollte. Eine Überprüfung auf Ebene der Unternehmen führt zu zusätzlichem Aufwand für diese, um den Nutzen einer Information zu schätzen (sofern dies überhaupt verlässlich möglich ist). Selbiges gilt für die in Tz. 280 geforderte Berücksichtigung der Kosten der Lieferanten. Auch diese dürften den berichtenden Unternehmen regelmäßig nicht bekannt sein und müssten daher erhoben werden, was selbst bereits Aufwand bei den berichtenden Unternehmen sowie bei den Lieferanten erzeugt.

Deutlich hilfreicher wäre für die Anwender des DRS 20 eine Klarstellung, dass trotz der zusätzlichen gesetzlichen Regelungen zu Risiken auf Grund der Wesentlichkeitsanforderungen keine weiteren Risiken als bisher zu berichten sind.

Zusätzliche Anmerkungen zum E-DRÄS 8:

1. Stellenwert Gesetzesbegründung vs. Gesetzestext

Bei der Erstellung des E-DRÄS 8 hat sich das DRSC stark an der Gesetzesbegründung orientiert. Es ist aus unserer Sicht überraschend, dass eine Gesetzesbegründung, die die Verwaltungsauffassung darstellt, nach Auffassung des DRSC denselben Stellenwert hat wie der Gesetzestext, den die Legislative verabschiedet hat. Die Begründung ist nicht Bestandteil des Gesetzes und wurde im Gegensatz zum Gesetzentwurf nicht von der Öffentlichkeit kommentiert. Daher halten wir die undifferenzierte Wiedergabe von Gesetz und Gesetzesbegründung für nicht angemessen.

Zudem haben wir mit Erstaunen festgestellt, dass zwar regelmäßig zusätzliche Anforderungen aus der Gesetzesbegründung übernommen wurden, nicht aber mögliche Hilfestellungen für die Unternehmen. Dazu zählt bspw. der Hinweis auf eine Überschneidung von Due Diligence-Prozessen mit dem Risikomanagement und dem internen Kontrollsystem.

2. Über das Gesetz hinausgehende Regelungen

Sollte dieser Entwurf so umgesetzt werden, wird der DRS 20 noch weiter als bisher schon über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen. Vgl. z.B. unsere Antwort zu Frage 5.

Das Verbot von Verweisen auf den Konzernanhang in Tz. 244 und 256 widerspricht aus unserer Sicht sogar dem Gesetzeswortlaut. §289c Abs. 3 Nr. 6 schreibt „soweit es für das Verständnis erforderlich ist, Hinweisen auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu“ vor.

Dieses Verbot ist für uns auch vor dem Hintergrund nicht nachvollziehbar, dass dieselbe Textziffer explizit sowohl Verweise von einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht auf den in einem anderen Dokument enthaltenen Lagebericht wie auch Verweise auf Angaben außerhalb des besonderen Abschnitts, jedoch innerhalb des anderen Konzernberichts, und damit u.U. auf Angaben mit geringerer / ohne Prüfungsgüte, gestattet.

Warum dann Verweise innerhalb desselben Dokuments auf einen Berichtsbestandteil mit höherer Prüfungsgüte und damit höherer Sicherheit für den Adressaten untersagt sein sollen, halten wir für fragwürdig und wenig

adressatengerecht. Zudem fördert die Untersagung der Verweismöglichkeit die Anzahl von Dopplungen zwischen Lagebericht und Abschluss, ohne neue Informationen zu liefern und trägt damit zum breit diskutierten Disclosure Overload bei.

3. Struktur und Regelungstiefe der vorgeschlagenen Änderungen

Zahlreiche Textziffern sind aus unserer Sicht nicht erforderlich, erhöhen aber die Komplexität des Standards und gefährden seine Übersichtlichkeit.

Hierzu gehören neben überflüssigen Regelungen zum Geltungsbereich und zu den Befreiungen vor allem die ausführlichen Beispiele wie etwa in Textziffer 286. Internationale Analysen zum Disclosure Overload zeigen, dass Beispiele in Rechnungslegungsstandards von vielen Erstellern, Prüfern und Regulatoren als Checkliste für die Vollständigkeit der Angaben interpretiert werden und damit potenziell zum Disclosure Overload beitragen.

- Zudem ist es nicht nachvollziehbar, warum für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in zwei Textziffern Beispiele erforderlich sein sollen (Tz. 107 und 286), die sich auch noch unterscheiden.